خطة بحث مقدمة للحصول على
درجة البكالوريوس في إدارة الأعمال

بحث التخـــــرج بعنوان

نظام واستراتيجية المحاسبة في الموارد البشرية

إعداد

أحمد عبد الحميد محمد الجعار

لعـــــــام ١٤٤٠هـ /٢٠١٨ م



قال تعالى:

﴿ هل يستوي الذين يعلمون والذين لا يعلمون ﴾

الزمر: آية ١٠

المقدمـــــة

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي بيده كل الخير وبه تتم كل الصالحات ، سبحانه لا إله إلا هو نحمده كثيراً، ونشكر فضله في كل وقت وحين، ونشهد أن خاتم الرسل سيدنا محمد عليه افضل الصلوات وأتم التسليم، أما بعد ،،،

نقـدم هذا البحث إلى جميع من يهتم بالعلـم وإلـى كل من يجمعنـا بهم ربـاط العلـم وإلــى جميــع المدرســين والدارســين والقــراء ، وهــذا البحــث هــو بعنــوان (استراتيجية المحاسبة في الموارد البشرية) ، ونتمنى أن ينال استحسانكم وأن يكون بحث ملم بكل البيانات والمعلومات المطلوب أن يغطيها.

وسوف نضع بين أيديكم هذا البحث ونتمنى أن يكون في المستوى المرغوب ونأمل من الله عز وجل أننا لم نهمل أو نقصر في كتابة هذا البحث وتجميعه، ولم نقصر فيما يحتوي عليه من عناصر وأهداف متعددة.

ونرجو ألا يبخل علينا الأساتذة بملاحظاتهم ومقترحاتهم البناءة والهادفة لتصحيح أي أخطاء حتى نحاول تفاديها لاحقاً ونحاول أن نطور من أنفسنا وكذلك نقوم بتصحيح الأخطاء التي نقع فيها أولاً بأول.

ونتمنى من الله عز وجل أن يتم علينا نعمته ويديم علينا علمه ويحفظنا ويحفظكم جميعًا من كل سوء ويحفظ وطننا العظيم من الأعداء ويهدينا إلى طريق الخير والحق والقيم والأخلاق الفاضلة، ونسأل الله أيضًا أن يكتب لنا النجاح والتوفيق إلى كل ما يحبه ويرضيه.

ملخص البحث

يعتبر موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة ، حيث ظهرت بوادر الاهتمام به من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينات من القرن الماضي في سبيل التعرف على أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية ، ومن ثمّ دراسة مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تساهم وتساعد في تقييم تلك الموارد بصورة مالية شأنها بذلك شأن أية موارد أخرى يتم استثمارها في الوحدات الاقتصادية في سبيل تحقيق الأهداف التي تبغيها.

ولا تخفى أهمية الموارد البشرية في أية وحدة اقتصادية من حيث مساهمتها في العمليات الاقتصادية التي تمارسها تلك الوحدات ، وما يمكن أن تشكله تلك الموارد وما تحتله من قيمة ملموسة وغير ملموسة يمكن أن تؤثر بشكلٍ أو بآخر على استمرارية تلك الوحدات في أداء مهامها بالمسارات التي تبغيها ، وبما يعني معه أن الموارد البشرية يمكن أن تحتل مكاناً بارزاً وأهمية كبيرة عند اتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بأمر ونشاط الوحدات الاقتصادية التي تعمل فيها ، ومن ثمّ يصبح من الضروري الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية لكي يكون بالإمكان الاستفادة منها في كافة المجالات التي تحتاج إلى اتخاذ قرارات مباشرة بشأنها ، وحيث أن موضوع الموارد البشرية هو أحد المواضيع القدّيمة في البحوث الاقتصادية و الذي ينعكس جليا في المعالجات المحاسبية، فالاقتصاديون يعدّون رأس المال البشري عاملا إنتاجيا و يحاولون ما بوسعهم إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره، ولقد أقّر المحاسبون بقيمة الأصول البشرية منذ سبعين سنة مضّت على الأقل، في حين بدأ البحث في المحاسبة الصحيحة للموارد البشرية في الستينيات من القرن الماضي طبقا لرأي العالم bensis likert الذي دافع عن التخطيط بعيد المدى من خلال التأثير في المتغيّرات النوعية للموارد البشرية

و الذي تؤدي إلى منافع أكبر على المدّى البعيد ، ويعتبر نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية ، المالية وغير المالية ، الخاصة بالموارد البشرية ، وتقديمها إلى كافة الجهات التي يهمها أمر تلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب منها .

كما يهتم نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية بكافة البيانات الخاصة بالموارد البشرية من خلال تجميعها من مصادرها المختلفة ومن ثم تشغيلها وفق أسس وقواعد محاسبية معينة طبقاً لمدى الحاجة إلى المعلومات التي يمكن إنتاجها والتي يتم إيصالها إلى الجهات التي لها اهتمامات بهذه الموارد .

وإن تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية سوف يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية وتحليلها بصورة مالية إضافة إلى المساهمة في تخطيط تلك الموارد على مستوى الوحدة الاقتصادية وكذلك على المستوى القومي من خلال المساهمة في رسم سياسات التوظف والعمالة وما يرتبط بها من سياسات تنظيم الهجرة والأجور والترقيات والحوافز بشكل علمي .

مشكلة البحث

تأتي مشكلة البحث من خلال ملاحظة أن معظم الوحدات الاقتصادية لا تولي الأهمية الكافية للبيانات المحاسبية التي تخص الموارد البشرية التي تعمل فيها وبما يؤدي معه إلى احتمال حدوث قصور في نظم المعلومات المحاسبية من حيث توفير المعلومات التي تتعلق بتلك الموارد من الناحية المحاسبية الدقيقة يمكن أن تساهم من خلالها في اتخاذ قرارات أكثر دقة وفائدة وبما يؤدي إلى خدمة الوحدة الاقتصادية بصورة أكثر فاعلية.

أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من حيث تناوله موضوعاً مهماً من موضوعات المحاسبة، وكثرة توصيات الباحثين في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية بضرورة توفير وتصميم نظم معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية بعد أن كانت غالبية البحوث تركز على موضوع تقييم الموارد البشرية دون الاهتمام بالأهداف الأخرى التي يمكن تحقيقها إذا ما توافرت نظم معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية ، وهو ما يحاول البحث تحقيقه .

هدف البحث

يهدف البحث إلى توضيح أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية كنظام للمعلومات في الوحدات الاقتصادية يمكنه أن يساهم في تنظيم البيانات الخاصة بتلك الموارد ويشغلها لكي يتم إنتاجها في صورة معلومات يمكن أن تفيد في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية بما يتعلق بالموارد البشرية خاصةً إذا ما تم تحقيق التكامل بينه وبين نظام المعلومات عن إدارة الموارد البشرية في تلك الوحدات .

فرضية البحث

لتحقيق هدف البحث ، فقد تم الاعتماد على الفرضية الآتية :

إن تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية يمكن أن يساهم في زيادة فاعلية القرارات الخاصة بالموارد البشرية التي تعمل فيها .

منهج البحث

اعتمد البحث على المنهج الوصفي وذلك من خلال الاستفادة من الرسائل العلمية والدوريات والكتب العربية والأجنبية التي تناولت موضوعات المحاسبة عن الموارد البشرية ونظم المعلومات المحاسبية والإدارية.

خطة البحث

تضمن خطة البحث الآتي :

المبحـــــث الأول : المحاسبة عن الموارد البشرية والتعريف بها .

المبحث الثاني : أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية كنظام للمعلومات في الوحدات الاقتصادية .

المبحث الثالث : وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لنظام محاسبة الموارد البشرية

المبحث الرابع : التكامل بين نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية ونظام معلومات إدارة الموارد البشرية .

المبحث الخامس : مقترح تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية.

المبحث الأول

المحاسبة عن الموارد البشرية ونشأتها والتعريف بها :

لقد أعطيت عدّة تعار يف لمحاسبة الموارد البشرية و أهمّها مايلي:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A.) المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وتوصيل تلك البيانات للجهات المعنية ، كما عرّفت جمعية المحاسبة الأمريكية سنة ١٩٧٣ محاسبة الرأس المال البشري من قبل لجنة محاسبة المورد البشري (HRAC) أنّه تحديد رأس المال البشري و تمييزه و قياسه بغرض توفير أية معلومات للمستفيدين تكون مرجعا مهّما للإثبات و التقييم و يصب الغرض من استعمال المحاسبة عادة في تحسين نوعية الكشوف المالية ، و دمج متغير الرأس المال البشري فيها. وعرفت أيضا المحاسبة عن الموارد البشرية على أنّها عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية أفرادا و جماعات في المنظّمات و المجتمع و متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها مع الوقت.

وعرفها (Foley) بأنها "محاولة لتحديد وتقرير الاستثمار في الموارد الخاصة بالمشروع والتي لا تتم المحاسبة عنها حالياً بالإجراءات المحاسبية التقليدية، وبصفة أساسية في نظام للمعلومات يبين للإدارة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية للمشروع بمرور الزمن .

كما عرفها (Holtz) بأنها "المحاسبة عن الأفراد كمورد من موارد المنظمة، وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المشروع والمنظمات الأخرى لاستجلاب واختيار واستئجار وتدريب وتنمية الأصول البشرية، إنها تشمل أيضاً قياس القيمة الاقتصادية للأفراد من وجهة نظر المنظمات.

ثانيا: التعريف بالمحاسبة عن الموارد البشرية :

و يرى البعض بأنّ تكاليف العنصر البشري تمثل استثمارات طويلة الأمد و تعرف محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تسجيل التكاليف الهامة التي تتعلق بتطوير و تدريب و استخدام العنصر البشري، و إظهار الاستثمار الطويل الأمد في الموارد البشرية في الميزانية.

و يظهر من التعاريف السابقة بأنّ الفكرة الأساسية التي تدور حولها محاسبة الموارد البشرية هي فكرة القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المنظمات و التي تجب متابعتها و قياسها. و المحاسبة عن الموارد البشرية تحاول الإجابة على السؤال الأتي:

هل يمكن اعتبار المورد البشري أصل من أصول المنظمة ؟ كيف يمكن التعامل معه محاسبياً .

مفهوم الأصل ومدى انطباقه على الموارد البشرية:

لكي تتضّح الرؤية أكثر كان لابدّ لنا من أن نفسح المجال لتناول مدى توافر مجموعة من المعايير أو الخصائص في المورد البشري حتى تستطيع أي منشأة الاعتراف و بالتالي الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المّالية لديها على أنّها أصول تابعة للمنشأة و في هذا الصدد لابدّ من تناول مجموعة من التعاريف التي حددت تلك المعايير التي يجب توافرها في أي مورد للاعتراف به كأصل .

الأصل ١ : هو عامل من عوامل الإنتاج، و بالتالي فإنّ هذا التعريف ركز على المقدرة الإنتاجية للأصل.

الأصل ٢ : هو أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الاقتصادية و يكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء، و بالتالي فإنّ هذا التعريف قد ركز على موضوع الحيازة للأصل.

الأصول ٣ : هي الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقعة الحصول عليها مستقبلا. و بالتالي فإنّ هذا التعريف قد اهتم بالخدمات المستقبلية في سبيل الاعتراف بالأصل و ممّا سبق نجد أنّ هناك أربعة مقومات أو خصائص يجب أن تتوافر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلا من أصول المشروع و هذه المقومات هي:

أ- معيار الملكية: حتى نعتبر المورد أصلا تابعا للشركة فإنه يجب أن يكون للمشروع توفر خاصية ملكية هذا المورد، كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية المؤسسة تفرض السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية و تستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع .

ب- معيار المقدرة الإنتاجية (أو الخدمية) : إنّ الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة للمشروع (عن طريق المساهمة في العملية الإنتاجية) و لا شكّ أنّ عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العمليات الإنتاجية، كما يعّد العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة، أحد مدخلات العملية الإنتاجية و من جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى.

ت- معيار الخدمات المستقبلية: ينطلق هذا المعيار من تعريف الأصل من أنّه عبارة عن خدمات مستقبلية و الذي يتضمن بدوره: أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية و أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع و إمكانية قياسها.

ث - القابلية للتحديد أو القياس: يتطلب تعريف المورد على أنّه أصل وجوب أن يكون قابلا للتحديد أو القياس و ذلك لتمييزه و فصله عن باقي الموارد الأخرى. و هذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالبا بوحدات نقدية، و تستهدف عملية قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، و أي مورد لا يمكن قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية بشكل مالي لا يمكن معاملته محاسبيا على أنه أصل.

في النهاية و ممّا سبق نرى أنّ المعايير الواجبة توافرها في الموارد الاقتصادية حتى يمكن اعتبارها أصلا من أصول المشروع تتوافر في الموارد البشرية، و لو من وجهة نظر المحاسبة و هذا بلا شك كفيل بالاعتراف بالموارد البشرية كأحد أصول المشروع و بالتالي إظهاره في القوائم المالية الخاصة بالمشروع.

ويمكن أن يلاحظ مما تقدم أن الهدف من المحاسبة عن الموارد البشرية يتمثل في حصر كافة النفقات التي يتم إنفاقها أو يتوقع إنفاقها في المستقبل على الموارد البشرية بدءاً من لحظة الإعلان عن الوظائف التي يمكن أن تشغلها أو تكاليف استئجارها من الوحدات الاقتصادية الأخرى مروراً بكافة ما ينفق عليها في سبيل تنميتها وتطويرها من خلال برامج التدريب والدورات التي تساهم فيها حتى لحظة الاستغناء عنها (سواءً بإحالتها على التقاعد أو إنهاء خدمتها لأي سبب آخر)، الأمر الذي يستلزم معه الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بتلك الموارد وضرورة تنظيمها بصورة جيدة ودقيقة لكي يكون بالإمكان المساهمة في تحقيق أهداف الوحدة

الاقتصادية في اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية من خلال تزويد الجهات التي يهمها أمر تلك الوحدات بالمعلومات اللازمة عنها بمرور الزمن ، وبما يعني معه ضرورة أن ينظر إلى المحاسبة عن الموارد البشرية كنظام للمعلومات يستلزم وجود "مجموعة من العناصر البشرية والآلية اللازمة لجمع وتشغيل البيانات لغرض تحويلها إلى معلومات تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات .

وعلى اعتبار أن نظام المعلومات المحاسبية هو "أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية ، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية ، المالية وغير المالية ، لجميع الجهات التي يهمها أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها فإنه يمكن النظر إلى المحاسبة عن الموارد البشرية على أنها أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية ، المالية وغير المالية ، الخاصة بالموارد البشرية وتقديمها إلى كافة الجهات التي يهمها أمر تلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب .

مراحل المحاسبة عن الموارد البشرية

مرّت المحاسبة عن الموارد البشرية بعدّة مراحل ملخصة في الآتي :

المرحلة الأولى : (**١٩٦٠ - ١٩٦٦**) .

هذه الفترة تميزت بوضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع.

المرحلة الثانية : (**١٩٦٦ - ١٩٧١**) .

تميّزت هذه الفترة بإيجاد و تقييم فعالية نماذج قياس التكلفة و قيمة الموارد البشرية ، وكذلك فترة إيجاد مجالات حالية و مستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت، حيث قام Wiliom بتطبيق بحثه (قياس للقيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية) على شركة R.J.Barry حيث نشرت الشركة و لعدّة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

المرحلة الثالثة : (**١٩٧١ – ١٩٧٦**) .

حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا و أستراليا و اليابان، و قد تمّ تطبيق العدّيد من هذه البحوث عن أثر هذه المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية و كذلك قرارات المستثمرين من حملة الأسهم

المرحلة الرابعة : (١٩٧٦ – ١٩٨٠) .

وشهدت هذه المرحلة تراجعا في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب التطبيقيين وذلك بسبب أنّ الجزء الكبير من البحوث الأولية في هذا الميدان و التي تعدّ أقل صعوبة تمّت في المرحلة السابقة و أنّ الأجزاء الباقية أكثر صعوبة و تتطلب عدد غير قليل من المؤسسات و الشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها .

المرحلة الخامسة :

وهي مرحلة التطوير الحالية، فقد شهدت بداية بعث جدّي للاهتمام بكل من النظرية و التطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية و ذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدّة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية ،و تركزّ هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية ، مما شدّ الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدّة الأمريكية و اليابان في مجال الصناعة و اختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب و نظم المحاسبة عن الموارد البشرية ، و قد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات و مؤسسات ضخمة بعكس مراحل التطور الأولى و التي كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة و متوسطة الحجم .

المبحث الثاني :

أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية كنظام للمعلومات في الوحدات الاقتصادية :

تأتي أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية من خلال أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية وما تشكله من مورد هام من بين مواردها التي تستخدم في عملياتها الاقتصادية شأنها بذلك شأن أية موارد مهمة أخرى في تلك الوحدات بإمكانها المساهمة في تحقيق أهدافها .

وعليه ، فإنه إذا ما تواجد نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في أية وحدة اقتصادية ، فإن وظيفته سوف تشمل القيام بالآتي :

١- جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، مثل بيانات الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية ومؤهلاتهم ودرجاتهم المالية والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم والأجور المدفوعة لهم وتكاليف عمليات التدريب والبعثات والإجازات الدراسية .
٢- تبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعمل بالوحدة ، مثل تبويب تكاليف القوى البشرية بالوحدة إلى : أجور ، تكاليف تدريب ، تكاليف اختبار ... الخ .
٣- توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للجهات الداخلية والخارجية التي تهمها هذه المعلومات في الوقت الملائم وبالدقة المطلوبة.

ويلاحظ أنه إذا ما تم ذلك ، فإن نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية سوف تزداد أهميته في الوحدة الاقتصادية من خلال مساهمته في تحقيق أهدافها عن طريق الآتي :

❖ **قياس قيمة الموارد البشرية وتحليلها بصورة مالية**

يتم قياس قيمة الموارد البشرية عن طريق الاستخدام كافة البيانات المتعلقة بتلك الموارد في سبيل تقييمها مالياً.

ويقصد بتقييم الموارد البشرية مالياً " تحديد قيمة الخدمات التي ينتظر أن تقدمها الموارد البشرية في المستقبل" ، ويتم ذلك من خلال استخدام إحدى طرق التقييم التي تراها الوحدة الاقتصادية مناسبة لها ، لكي يكون بالإمكان حصر قيمتها الأساسية والاندثارات التي تترتب عليها ، الأمر الذي يجب إظهاره في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وبما يساعد على إعطاء صورة توضيحية أكبر وأدق عن نشاط الوحدة ومدى تحقيقها لأهدافها وخاصةً ما يتعلق بناتج النشاط ومدى مساهمة الموارد البشرية في تحقيقه .

إضافة إلى ذلك ، فإن قياس قيمة الموارد البشرية وإظهارها في القوائم المالية سوف يساعد في إجراء التحليلات المالية الخاصة بها من حيث :

١- إظهار التغيرات التي تطرأ على قيم الموارد البشرية (باعتبارها أصول بشرية) بصورة سنوية .
٢- إيجاد نسبة رأس المال البشري إلى غير البشري وتحديد درجة كثافة العمالة بصورة عملية .
٣- تقدير نسب الاستثمار في الموارد البشرية إلى إجمالي الأصول كمؤشر لاحتمالات تحقيق الأرباح مستقبلاً وعلى الأقل في المشروعات التي يعتبر العنصر البشري فيها عاملاً مهماً من عوامل الإنتاج .
٤- إمكانية تحليل نسب العائد على الاستثمار بطريقة أفضل في حالة إثبات قيمة الأصول البشرية ضمن النسبة وخاصة في المشروعات التي يكون فيها العنصر البشري هو الغالب .

❖ المساعدة في تخطيط الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية :

يمكن لنظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية أن يساعد في تخطيط الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية من خلال البيانات والمعلومات التي يمكن أن يقدمها في المجالات الآتية :

١- توفير بيانات عن تكاليف طلب الموظفين واختيارهم وتعيينهم ، إضافة إلى توفير بيانات تكاليف معيارية للعمليات السابقة يمكن استخدامها في إعداد الموازنة لتخطيط أنشطة القوى العاملة ولأغراض الرقابة وتقدير كلفة إحلال الأفراد في المواقع المختلفة .

٢- توفير بيانات يمكن من خلالها المفاضلة بين تكلفة تدريب العاملين بالوحدة الاقتصادية إلى المستوى المرغوب الوصول إليه وبين تكلفة تدريب على نفس المستوى من الخارج .

٣- المساعدة على الاستفادة المثلى من العاملين المستخدمين في أعمال لاتتناسب مع مهاراتهم (إمكانياتهم) عن طريق إظهار قيمة الخسارة الناجمة عن ذلك.

٤- توفير بيانات عن قيمة العاملين ومدى كفاءة استخدامهم والتغيرات التي تحدث على تلك القيمة بمرور الوقت ، الأمر الذي يساعد على تحسين نوعية التخطيط واتخاذ القرارات بالوحدة الاقتصادية .

❖ المساعدة في تخطيط الموارد البشرية على المستوى القومي :

إن توافر البيانات والمعلومات عن طريق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية يمكن أن يساهم في خدمة الدولة من خلال مساعدة الأجهزة المختصة فيها في رسم سياسات التوظيف والعمالة وما يرتبط بها من سياسات الأجور والهجرة والترقيات والحوافز بشكل عملي ، فإذا اتضح – مثلاً – من تلك البيانات والمعلومات أن معدل ترك الأفراد لوظائفهم في الدولة كبيراً، وإن كثيراً من العاملين يهاجرون خارج الدولة ، الأمر الذي يتسبب – إذا استمر – في حدوث ندرة كبيرة في بعض المهن ، فإن ذلك قد يدفع الحكومة إلى تعديل تشريعات الأجور والترقيات ونظم العمل بشكلٍ يغري المواطنين على البقاء في وطنهم وعدم الهجرة .

المبحث الثالث

وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لنظام محاسبة الموارد البشرية

ممّا يسبق نجد أنّ محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى توفير المعلومات و البيانات التي تساعد المنظمة على حساب تكاليف و منافع مواردها البشرية، ممّا يساعدها عل عمليات اتخاذ القرارات الخاصة بالعاملين ، و في إطار ذلك عرضت الكثير من وجهات النظر المؤيدة و المعارضة نذكر منها:

وجهات النظر المؤيـدة :

١- تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامّة و موثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل و خارج المؤسسة، و خاصة أجهزة الرقابة الحكومية.

٢- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية و ذلك بالربط بين تحقيق الأهداف التنموية و الأهداف الإنتاجية.

٣- تساعد الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية و تطوير قدراتها الابتكارية، إذ يساعد قياس الأصول البشرية على التعرّف على أحسن الطرق الدافعية و إقامة العلاقات السليمة بين الأفراد و الجماعات.

٤- تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين، من أنّهم تكاليف إلى أنّهم أصول، و من تمّ تعمل على النمط القيادي الإداري المهتم بتنمية و تطوير الموارد البشرية.

٥- تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية و رقابية مثل تقييم برامج التدريب و التنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد.

وجهات النظر المعارضة : **تتمثّل وجهات النظر المعارضة في الآتي**:

١- تحقق عكس ما قصدته و ذلك بمساعدة الإدارة على مزيد من الاستغلال بجهود الأفراد العاملين، حيث أنّ محاسبة الأصول تتضمن العمل على استهلاك الأصل بأكفأ طريق ممكن .

٢- .إنّ عملية و جمع و عرض وتحليل البيانات المتعلقة بالموارد البشرية تعدّ عملية صعبة و معقدّة، و ذلك لكثرة المتغيّرات التي تتناولها هذه البيانات و بالذات المتغيرات الإنسانية (السلوك ، الدوافع و الرضا) التي يصعب قياسها بشكل دقيق .

٣- صعوبة التعامل مع قيمة الأصول الإنسانية و قياسها بشكل دقيق و إدراجها في الميزانية و ذلك لأنّها عرضة للتغيّر و تخضع لتأثيرات بيئيه عامّة قد تؤثر في تخفيض قيمتها و بشكل مستمر يصعب متابعتها.

٤- عدم موازاة المنافع المتحصل عليها من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع الكلفة المصروفة على جمع البيانات و إعداد الجداول و الموازنات.

٥- من الصعوبة الإفصاح للأفراد العاملين في المنظمة بأنّهم يعاملون كالأصول الأخرى ، حيث أنّ مثل هذا الإفصاح يخلق ردّ الفعل السلبي الذي ينعكس بنتائج سلبية قد لا توازي الفائدة المتحققة من استخدام الموارد البشرية.

أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية و وظائفها:

تواجه العديد من وظائف إدارة الموارد البشرية الرفض في تخصيص الموارد المالية لتغطيتها ، ونجد لدى الكثير من الماليين و المحاسبين الحجج و المبررات الكافية لموقفهم، فهم يعتبرونها تكلفة غير مبررة أو من الصعب قياسها و متابعتها كتكلفة التكوين الذي ينفق عليه مبالغ مالية طائلة على أمل أن تظهر نتائجه على المدى البعيد . لدى أوجّب على المحاسبين و الماليين التفكير بموضوع

يتعامل مع المورد البشري كأصل من الأصول و قد سمي هذا الموضوع " المحاسبة عن الموارد البشرية .

إنّ الهدف الأساسي في المحاسبة عن الموارد البشرية هو اعتبار الإنفاق على المورد البشري و تكوينه إنفاقا استثماريا حيث أنّ المورد البشري بمهاراته و معرفته و قدراته على العمل هو من العوامل التي تؤثر بأسلوب مباشر في نجاح المؤسسة و يعزز من قدراتها على البقاء و الاستمرار و المنافسة على المدى الطويل .

تسعى المحاسبة عن الموارد البشرية إلى بلوغ الأهداف التالية:

١- مساعدة الإدارة و الأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط و استخدام و رقابة الموارد البشرية.

٢- توفر للإدارة معلومات عن التكاليف الفعلية لجلب الموارد البشرية و تنميتها سواء بإضافة موارد جديدة أو تطوير الموارد الحالية.

٣- المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية و تنميتها.

٤- تساعد على استخدام الموارد البشرية المتاحة بكفاءة و فعالية.

٥- تحديد قيمة الأفراد بالنسبة للمنشأة و ذلك بإيجاد مقاييس صالحة و موثوق بها.

٦- تهدف المحاسبة عن الموارد البشرية إلى إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات و قدرات الأفراد و ذلك بما تظهره من تكاليف هذه البرامج و العائد المتوقع مقابل ذلك.

٧- مساعدة الإدارة في توزيع الأفراد على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن و هذا يتطلب تحديد المعدل العائد من استخدام العامل في مختلف المناصب.

٨- تحديد العائد الذي يحصل علية المشروع من رأس المال البشري و تقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة و ذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل.

٩- تحديد تغيّرات هيكل القوى العاملة بفعلة عوامل مثل تغيّر توزيع أعمار المستخدمين و أثر ذلك على المقدرة الايرادية و معدلات النمو.

١٠- تحديد الفرق بين القيمة العامّة و القيمة الخاصة للموارد البشرية ،حيث تتحدد القيمة العامة بمتوسط الأجور في الصناعة بينّما تتحدد القيمة الخاصة بهيكل في المشروع.

المبحث الرابع

التكامل بين نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية ونظام معلومات إدارة الموارد البشرية :

توصلنا في المبحث الأول إلى أن نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية يمكن أن يمثل أحد الأنظمة الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية .

كذلك يلاحظ أن نظام معلومات إدارة الموارد البشرية يمكن أن يمثل أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات الإدارية في الوحدة الاقتصادية ، كونه يهتم بتدفق وانسيابية المعلومات الخاصة بالأفراد العاملين وتحديد احتياجاتهم المستقبلية باعتبارهم جزءاً مهماً من كيان الوحدة الاقتصادية ككل .

وبما أنه طبقاً لمنهج النظم System Approach لا بد من النظر إلى أي نظام ككل قائم على أساس علاقات الترابط والتكامل والتنسيق بين أجزائه (النظم الفرعية) في سبيل تحقيق الهدف الشامل للتنظيم مع الأخذ بنظر الاعتبار كافة العلاقات البيئية والتنظيمية التي تحدث داخل

التنظيم – الذي يعمل ضمن نطاقه – وخارجه ، فإنه يمكن النظر إلى الوحدة الاقتصادية على أنها تمثل نظاماً كلياً ومتكاملاً للمعلومات يشمل كلاً من نظام المعلومات المحاسبية (بجميع نظمه الفرعية بما فيها نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية) ونظام المعلومات الإدارية (بجميع نظمه الفرعية بما فيها نظام معلومات إدارة الموارد البشرية) .

وعلى اعتبار أن نظام المعلومات المتكامل هو "النظام الذي تكمَل نظمه الفرعية بعضها البعض من خلال عملها بصورة متناسقة ومتبادلة ، بحيث يستبعد تكرار توليد المعلومات من أكثر من نظام فرعي وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات اللازمة للجهات المختلفة إضافة إلى تقليل الوقت والجهد اللازمين لها ، فإن هناك ضرورة للتكامل بين نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية (باعتباره نظاماً فرعياً من نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية) ونظام معلومات إدارة الموارد البشرية (باعتباره نظاماً فرعياً ضمن نظام المعلومات الإدارية في الوحدة الاقتصادية) ، وإنه يمكن تحقيق هذا التكامل إذا ما تم التعرف على وظائف كل من النظامين وبالتالي حصر النقاط التي يمكن من خلالها تحقيق ذلك التكامل .

وبعد أن تعرفنا في المبحث السابق على وظيفة نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية ، فإنه يمكن تحديد وظيفة نظام معلومات الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية بالآتي :

- **استقبال المعلومات المتعلقة بالأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية والتي تشمل :**

١- البيانات الخاصة بتخطيط وتهيئة وتشغيل القوى العاملة .

٢- البيانات الخاصة بتدريب القوى العاملة .

٣- البيانات الخاصة بمكافأة القوى العاملة .

٤- البيانات الخاصة بصيانة القوى العاملة .

- **تحليل البيانات السابقة ومعالجتها بواسطة العمليات التشغيلية التي تجري عليها من تبويب وتصنيف وتخزين في ملفات خاصة أو في ذاكرة الحاسوب .**
- **توفير المعلومات التي تمثل مخرجات النظام لغرض الاستفادة منها في إدارة شؤون الأفراد باعتبارها معلومات يمكن الاستعانة بها في اتخاذ القرارات الأفرادية السليمة ، وتشمل هذه المعلومات :**

١- معلومات دقيقة لتخطيط القوى العاملة واتخاذ قرارات سليمة بصددها.

٢- معلومات دقيقة عن تحليل وتوصيف الأعمال .

٣- وضع أسس دقيقة للاختيار والتعيين .

٤- معلومات دقيقة عن تدريب القوى العاملة وتحديد الاحتياجات التدريبية ونوعية البرامج .

٥- معلومات دقيقة عن تقويم الوظائف وتقويم أداء العاملين والترقية والترفيع والنقل وانضباط العاملين .

٦- معلومات دقيقة لاندماج القوى العاملة .

٧- معلومات دقيقة لصيانة القوى العاملة وسلامتها .

ويلاحظ من خلال ما تقدم ، أن نظام معلومات إدارة الموارد البشرية يمكن أن يكون نظاماً فاعلاً بصورة أكبر إذا ما تم التكامل بينه وبين نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف الشامل للوحدة الاقتصادية بما يتعلق بالموارد البشرية وذلك من خلال الآتي :

١- إن نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية يمكنه التعبير بصورة مالية وكمية عن كافة البيانات والمعلومات التي يمكن أن يوفرها نظام معلومات الموارد البشرية بحيث تكون لها قدرة تفسيرية أكبر عندما يتم استخدامها من قبل متخذي القرارات سواءً في داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها .

٢- إن إنتاج الكثير من المعلومات الخاصة بالموارد البشرية عن طريق نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية مباشرةً سوف يساهم في تقليل الجهد الذي يمكن أن يبذل في إعداد البيانات والمعلومات اللازمة ، إضافة إلى تقليل التكاليف التي يمكن أن تنفق في تجميع البيانات وتحليلها ومن ثمّ إنتاج المعلومات منها ، مع إمكانية توفيرها في الوقت المناسب دون انتظار الحصول عليها من قبل نظام معلومات الموارد البشرية أولاً ، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل الازدواجية في عمل النظامين أيضاً .

المبحث الخامس

مقترح تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية :

مما تقدم يلاحظ أهمية تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية من شأنه أن يقدم المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية المعنية وكذلك المساهمة في تحقيق أهدافها العامة.

واعتماداً على العناصر التي يمكن أن يتكون منها أي نظام فإنه يمكن اقتراح إمكانية تصميم نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية انطلاقاً من ذلك وكما يلـــــي:

أولاً :- مدخلات النظام

تمثل مدخلات نظام معلومات المحاسبة عنة الموارد البشرية الآتي :

- مخرجات نظام معلومات إدارة الموارد البشرية ، والتي يمكن أن تشمل كلاً من: معلومات لتخطيط القوى العاملة ، معلومات لتحليل وتوصيف الوظائف ، معلومات لتقويم الأداء ، معلومات للتقدم (ترقية ، ترفيع).

❖ مجموعة البيانات التي يتم الحصول عليها من المستندات المؤيدة للأحداث المالية المتعلقة بكافة ما ينفق على الموارد البشرية والتي يمكن أن تشمل كلاً من :

١- مستندات مبالغ الرواتب الممنوحة وفق قوائم الرواتب المعدة.
٢- مستندات مبالغ المخصصات (الدائمية والوقتية) بكافة أنواعها .
٣- مستندات مبالغ الحوافز والمكافآت .
٤- المستندات المؤيدة للمبالغ الممنوحة لأغراض ترقية وترفيع العاملين وحصولهم على الدرجات المالية المختلفة .
٥- المستندات المؤيدة لنفقات الدورات التدريبية (سواء كانت داخل المنشاة أو خارجها).

وإذا ما تواجد حاسوب مركزي في الوحدة الاقتصادية المعنية ، فانه يمكن الاستفادة منه بدرجة كبيرة في تسهيل عملية الحصول على مدخلات نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث التكامل الذي يمكن تحقيقه مع النظم الأخرى التي تعمل ببرامج الحاسوب ومنها: نظام الأفراد، نظام الرواتب، نظام الإنتاج إضافة إلى كافة النظم الأخرى التي يمكن الاستفادة منها في عمل نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية .

ثانياً. العمليات التشغيلية للنظام

وهي مجموعة العمليات التي تجري على مدخلات النظام بهدف تحويلها إلى مخرجات يستهدف الحصول عليها .

وتشمل العمليات التشغيلية كافة عمليات التسجيل والتجميع والتبويب والتلخيص للبيانات التي يمكن تفريغها من المستندات المؤيدة للأحداث المالية المتعلقة بالموارد البشرية وكما يلي:

١- يتم تسجيل كافة العمليات التي تتعلق بالموارد البشرية، وذلك بتحميل كافة النفقات في حساب خاص بالموارد البشرية يمكن ان يطلق عليه "حساب الأصول البشرية" ، بحيث يضم كافة بنود الإنفاق على الموارد البشرية من لحظة الإعلان عن الوظائف حتى تسريح تلك الموارد من العمل.

ثالثاً. مخرجات النظام

من واقع البيانات التي يمكن تجميعها عن الموارد البشرية يمكن القول ان مخرجات نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية يمكن توفيرها طبقاً للحاجة إلى نوعية المعلومات المطلوبة من الجهات التي يمكن أن تستفيد منها ، فهي يمكن أن تأخذ أشكالاً متعددة اعتماداً على الهدف المراد تحقيقه منها، إضافة إلى إمكانية إعدادها في فترات زمنية مختلفة وسواء كانت بصورة دورية أو غير دورية .

وعليه فان مخرجات نظام معلومات المحاسبة من الموارد البشرية يمكن ان تكون كلاً (أو بعضاً). من المخرجات الآتية :

١- الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية .
٢- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة للحصول على الموارد البشرية ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن ان تحدث.
٣- الموازنة التخطيطية لتكاليف التدريب .
٤- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة للتدريب ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث .
٥- المساهمة المتوقعة والفعلية من كل فرد يعمل في المنشأة ، من خلال ربط الأجر بالإنتاجية .

٦- حصر كافة النفقات المتعلقة بالرواتب المخططة والفعلية (بكافة تفصيلاتها ومفرداتها) ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث ومن ثم رسم سياسات بديلة للأجور في ضوء ذلك .

٧- بيان قيمة الموارد البشرية ضمن القوائم والتقارير المالية وفق الطرق الآتية :

- الإشارة إلى الموارد البشرية في التقارير المرفوعة لمجلس الإدارة فقط .
- الإشارة إلى الموارد البشرية بقائمة الأصول غير الملموسة والتي تشمل الشهرة وبراءة الاختراع والموارد البشرية وغيرها .
- الإشارة إلى الموارد البشرية بقوائم إضافية مرفقة مع القوائم المالية .
- إدخال الموارد البشرية ضمن القوائم المالية المعروفة لدينا من حيث رسملة الموارد البشرية ثم إهلاكها على مدى الحياة المتوقعة لها .

٨- معلومات عن ربط الحوافز بإنتاجية كل عامل ودراستها من النواحي الاقتصادية والسلوكية وتأثير ذلك فيها لكي يكون بالإمكان اتخاذ القرارات الخاصة بتوزيع العاملين حسب قدراتهم الذاتية (الفنية والعلمية) وبما يمكن ان يؤدي إلى زيادة الإنتاجية لكل عامل .

رابعاً. التغذية العكسية في النظام

تتم التغذية العكسية من خلال رقابة التنفيذ على العناصر السابقة بهدف تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولاً إلى تحقيق الأهداف المتوخاة منها .

الاستنتاجات والمقترحات :

١- إن نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية يعتبر أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية ، المالية وغير المالية ، الخاصة بالموارد البشرية ، وتقديمها إلى كافة الجهات التي يهمها أمر تلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب منها .

٢- يهتم نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية بكافة البيانات الخاصة بالموارد البشرية من خلال تجميعها من مصادرها المختلفة ومن ثم تشغيلها وفق أسس وقواعد محاسبية معينة طبقاً لمدى الحاجة إلى المعلومات التي يمكن إنتاجها والتي يتم إيصالها إلى الجهات التي لها اهتمامات بهذه الموارد .

٣- إن تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية سوف يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية وتحليلها بصورة مالية إضافة إلى المساهمة في تخطيط تلك الموارد على مستوى الوحدة الاقتصادية وكذلك على المستوى القومي من خلال المساهمة في رسم سياسات التوظف والعمالة وما يرتبط بها من سياسات تنظيم الهجرة والأجور والترقيات والحوافز بشكل علمي .

٤- هناك ضرورة للتكامل بين نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية ونظام معلومات الموارد البشرية ، الأمر الذي يمكن أن يساهم في خفض تكاليف إنتاج المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للجهات المختلفة إضافة إلى تقليل الوقت والجهد اللازمين لها وكذلك تقليل الازدواجية التي يمكن أن تحصل في عمل النظامين في حالة عدم تكاملها ، وانه يمكن تحقيق هذا

التكامل إذا ما تم التعرف على وظائف كل من النظامين وبالتالي حصر النقاط التي يمكن من خلالها تحقيق ذلك التكامل .

٥- إن مخرجات نظام معلومات إدارة الموارد البشرية يمكن أن تشكل أحد مقومات نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث أنها تعتبر أحد المدخلات الهامة فيه، حيث يتم التعبير عن كافة البيانات والمعلومات الكمية والوصفية التي ينتجها نظام معلومات إدارة الموارد البشرية والمتعلقة بالعاملين في المنشاة بموجب دلالات ومصطلحات مالية بواسطة العمليات التشغيلية التي تجري عليها بواسطة نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية الذي يمكن تصميمه في الوحدة الأقتصادية المعنية.

٦- ضرورة فصل النفقات المتعلقة بالموارد البشرية في حسابات مستقلة لكي يمكن حصرها وقياسها بدقة وبما يمكن معه المساهمة في اتخاذ قرارات اكثر فاعلية بشأن تلك الموارد في الوحدات الاقتصادية .

٧- ضرورة دراسة نظام معلومات إدارة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية ودراسة إمكانية تكامله مع نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية للمساهمة في إنتاج المعلومات المتعلقة بتلك الموارد مرة واحدة في سبيل تقليل تكاليف إنتاجها وكذلك تقليل الوقت والجهد المبذول في إنتاجها .

٨- ضرورة تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية في سبيل تنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وبالتالي تشغيلها وإنتاج المعلومات الخاصة بها .

الخـاتمـــة

الحمد لله أوله وأخره ، اللهم لك الحمد على ما أنعمت علي من إكمال هذا البحث بتوفيقاً منك ، وأسألك المزيد من فضلك .

نحمد الباري سبحانه وتعالى الذى وفقنا لما قدمناه فنضع قطراتنا الأخيرة بعد المشوار الذى خضناه بين تفكر وتعقل لتقديم ما قدمناه .

فقد كانت رحلة ممتعه و جاهده للارتقاء بدرجات الفكر والعقل لم يكن هذا بالجهد القليل و لا نستطيع أن ندعي فيه الكمال ، ولكن لنا عذرنا أننا بذلنا فيه عصرة جهدنا .

وفي النهاية لا يخطر على بالى إلا أن أقول أنني وبحمد الله عرضت رأيي المتواضع وأدليت بفكرتي البسيطة في موضوعنا هذا لعل الله قد يكون وفق قلمى فى تقديم فكرى والتعبير عنه .

فان وفقنا الله في إصابة ما هدفنا اليه ، وان أخطئنا فلقد نلنا شرف المحاولة والتعليم وأخيراَ بعد أن أبحرنا في هذا المجال نأمل من الله أن ينال قبولكم وان يلقى الاستحسان منكم .

وصل اللهم وسلم تسليماً كثيرا على سيدنا وحبيبنا اشرف خلق الله محمد بن عبدالله وعلى آله وصحبه أجمعين .

والحمد لله رب العالمين

تم بحمد الله

الفهـــرس